

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

7. november 2013(*)

Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 73 ja 78 – Füüsiliste isikute teostatud kinnisvaratehingud – Nende tehingute liigitamine maksustatavateks tehinguteks – Tasumisele kuuluva käibemaksu määramine, kui pooled ei ole lepingu sõlmimisel selle kohta midagi ette näinud – Tarnija võimalus käibemaksu ostjalt tagasi saada või selle võimaluse puudumine – Tagajärjed

Liidetud kohtuasjades C-249/12 ja C-250/12,

mille ese on Înalta Curte de Casa și Justiție (Rumeenia) 15. märtsi 2012. aasta otsustega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 22. mail 2012, menetlustes

Corina-Hrisi Tulică

versus

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12),

ja

Călin Ion Plavățin

versus

Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații,

Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș (C-250/12),

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ilešić, kohtunikud C. G. Fernlund (ettekandja), A. Ó Caoimh, C. Toader ja E. Jarašićnas,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Rumeenia valitsus, esindajad: R. H. Radu, R. M. Giurescu ja A. L. Crișan,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Bouyon ja C. Soulay,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), täpsemalt selle direktiivi artiklite 73 ja 78 tõlgendamist.

2 Taotlused on esitatud kohtuvaidlustes, mille poolteks on vastavalt C. H. Tulic ja Agena Nacional de Administrare Fiscal – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (riigi maksuamet – vaiete lahendamise osakond) või C. I. Plavoin ja Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații (Timiși riigirahanduse osakond – vaiete lahendamise talitus) ja mis puudutavad tasumisele kuuluva käibemaksu määramist siis, kui pooled ei ole tarnitud kauba hinna määramisel selle maksu kohta midagi ette näinud.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjendus 7 on sõnastatud järgmiselt:

„Ühine käibemaksusüsteem peaks isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.”

4 Direktiivi artikkel 1 näeb ette:

„1. Käesolev direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi.

2. Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.”

5 Direktiivi artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.”

6 Direktiivi artiklis 78 on sätestatud:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

- a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;
- b) kõrvalkulud, nagu vahendus?, pakkimis?, veo? ja kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab.

Esimese lõigu punkti b tähenduses võivad liikmesriigid kõrvalkuludena käsitada ka eraldi lepinguga hõlmatud kulusid.”

Rumeenia õigus

7 Seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „maksuseadustik”) VI jaotise „Käibemaks” artikkel 1251 pealkirjaga „Teatavate mõistete ja väljendite tähendus” sätestab:

„1. Käesolevas jaotises kasutatakse alljärgnevat mõistet ja väljendeid järgmises tähenduses:
[...]

5) „maksustatav väärtus”: maksustatava kaubatarne või teenuse osutamise, impordi või ühendusesisese soetamise väärtus, mis määratakse kindlaks vastavalt VII peatükile;

[...]”

8 Maksuseadustiku artikkel 137 „Riigi territooriumil teostatud kaubatarnete ja teenuse osutamise maksustatav väärtus” näeb ette:

„1. Käibemaksuga maksustatava väärtuse moodustab:

a) kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja ostjalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

[...]

2. Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud ja lõivud, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, välja arvatud käibemaks;

b) kõrvalkulud, nagu vahendus?, pakkimis?, veo? ja kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab. Kõrvalkuludeks loetakse kulud, mille tasumist tarnija või teenuse osutaja soetajalt nõuab ning mille kohta sõlmitakse eraldi leping ja mis on seotud vastava kaubatarne või teenuse osutamisega.”

9 Tsiviilseadustiku põhikohtuasjas kohaldatavas sõnastuses on ette nähtud:

„Artikkel 962

Lepingu objektiks on see, mida lepingupooled või üks lepingu pooltest kohustuvad täitma.

[...]

Artikkel 969

Seaduslikult sõlmitud leping on pooltele õiguslikult siduv. Lepingu võib lõpetada vastastikusel

kokkuleppel või seaduses ette nähtud juhtudel.

Artikkel 970

Lepingut tuleb täita heas usus. Lisaks lepingus kokkulepitud tingimustele tuleb täita ka kõiki lepingu olemusega seotud kohustusi, mis tulenevad õiglusest, tavast või seadusest.”

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimus

10 C. ?H. Tulic? ja C. I. Plavo?in sõlmisid palju maamüügilepinguid: C. ?H. Tulic? 134 lepingut aastatel 2007 ja 2008 ning C. I. Plavo?in 15 lepingut aastatel 2007–2009.

11 C. ?H. Tulic? ja C. I. Plavo?in ei näinud müügilepingute sõlmimise alal käibemaksu kohta midagi ette.

12 Pärast seda, kui tehingud olid sooritatud, tuvastas maksuhaldur kontrolli tulemusena, et C. ?H. Tulic? ja C. I. Plavo?ini tegevusel on majandustegevuse tunnused.

13 Sellest tulenevalt luges maksuhaldur omal algatusel C. ?H. Tulic? ja C. I. Plavo?ini maksukohustuslasteks ja väljastas neile maksuteate nõudega tasuda käibemaks, mille arvutamisel oli esiteks maksusumma lisatud lepingupoolte kokkulepitud hinnale ja millele teiseks lisandus viivis.

14 Kohtuasja C?249/12 aluseks olevas menetluses väidab C. ?H. Tulic?, et viis, kuidas maksuhaldur käibemaksu arvutab, lisades käibemaksu lepingupoolte vahel kokkulepitud hinnale, rikub mitut õiguspõhimõtet, sealhulgas lepinguvabaduse põhimõtet. Käibemaks on üks hinna koostisosa, mitte aga sellele lisanduv osa. Ei ole sugugi kindel, et ostja oleks maksuhalduri esitatud tingimustes kinnisasja üldse ostanud. Käibemaksu, mida ta nõuab, ei saa enam ostjale edasi kanda, kuna see ületab lepingu eseme piirid ja seega ei saa temalt nõuda selle maksmist ei lepingulise kohustuse ega seadusest tuleneva lepinguvälise kohustuse täitmiseks.

15 Maksuhaldur väidab maksuseadustiku artiklile 137 tuginedes, et tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamisel võetakse aluseks lepingupoolte vahel kokkulepitud hind.

16 C. ?H. Tulic? esitas kaebuse Curtea de Apel Bucure?tile (Bukaresti apellatsioonikohus), kes jättis selle põhjendamata tõttu rahuldamata.

17 C. ?H. Tulic? esitas seejärel Curtea de Apel de Bucure?ti kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?iele (kõrgem kassatsioonikohus).

18 Kassatsioonkaebuses kordas C. ?H. Tulic? nimelt oma argumente, mille kohaselt maksustatav väärtus on ebaõigesti kindlaks määratud. Nende argumentide põhjendamiseks viitas ta 24. oktoobri 1996. aasta otsuse kohtuasjas C?317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I?5339) punktidele 26 ja 27.

19 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie algatatud menetluse ajal avaldati 20. aprillil 2011 väljaandes *Monitorul Oficial al României* nr 278 maksude keskkomisjoni 12. aprilli 2011. aasta otsus nr 2 (edaspidi „tõlgendusotsus nr 2/2011”). Keskkomisjon võttis selle otsuse vastu maksuseaduste kohaldamise ühtlustamise ülesannet täites. Otsus kinnitab maksuhalduri seisukohta käibemaksuga maksustatava summa kindlaksmääramise valdkonnas. See on sõnastatud järgmiselt:

„[...] käibemaksuga maksustatava ehitise või maa võõrandamisel [määratakse] käibemaksusumma kindlaks lepingust tuleneva poolte tahte alusel või muude tõendite alusel vastavalt Rumeenia

valitsuse määrusele nr 92/2003 [...]:

a) kohaldades [...] käibemaksumäära võõrandamise tasule, kui:

1) pooled on kokku leppinud, et võõrandamise tasu ei hõlma käibemaksu, või

2) pooled ei ole midagi käibemaksu kohta kokku leppinud;

b) kohaldades [...] vastupidist arvutusmeetodit, kui selgub, et pooled on leppinud kokku, et võõrandamise tasu hõlmab käibemaksu.”

20 Kohtuasja C-250/12 aluseks olevas menetluses väidab C. I. Plavoşin, et käibemaksu lisamine võõrandamise eest makstud tasule eirab poolte vahel sõlmitud lepingu eset ja tekitab käibemaksu eesmärkidega vastupidiseid tagajärgi. Tema sõnul ei tohi see maks jääda tarnija kanda, kuna see on oma olemuselt tarbimismaks, mille peab tasuma lõpptarbija.

21 C. I. Plavoşin leiab, et kui müügilepingus ei ole käibemaksu kohta midagi mainitud, peab tasumisele kuuluvat maksu kohaldama summale, mis võrdub poolte vahel kokku lepitud hinnaga, millest on lahutatud maksu koguväärtus, nii et ostja poolt makstud summa katab nii tarnijale tasumisele kuuluva hinna kui ka käibemaksu.

22 Maksuhaldur tugineb tõlgendusotsusele nr 2/2011, mis kinnitab tema poolt aluseks võetud seisukohta kohaldamisele kuuluva käibemaksu arvutamise küsimuses.

23 C. I. Plavoşin esitas kaebuse Curtea de Apel Timişoarale (Timişoara apellatsioonikohus), kes jättis kaebuse rahuldamata.

24 Huvitatud isik esitas seejärel Curtea de Apel Timişoara otsuse peale kaebuse Înalta Curte de Casaţie şi Justiţiei.

25 Nimetatud kohtul tekkis kahtlus, kas tõlgendusotsus nr 2/2011 on põhjendatud mõiste „võõrandamise tasu” ning käibemaksudirektiivi artiklite 73 ja 78 ulatuse osas, juhul kui pooled ei ole müügi ajal käibemaksu kohta midagi ette näinud. Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie otsustas seega menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule mõlemas tema menetluses olevas kohtuasjas järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas juhul, kui kinnisasja [tarnija] staatus on muudetud käibemaksukohustuslaseks ja poolte vahel on kokku lepitud kinnisasja võõrandamise tasus (hinnas) ilma käibemaksu mainimata, tuleb [käibemaksu direktiivi] artikleid 73 ja 78 tõlgendada nii, et maksustatavaks väärtuseks on:

a) poolte vahel kokku lepitud kauba võõrandamise tasu (hind), millest on maha arvatud käibemaks, või

b) poolte vahel kokku lepitud kauba võõrandamise tasu (hind)?”

26 Euroopa Kohtu president otsustas 22. juuni 2012. aasta määrusega liita kohtuasjad C-249/12 ja C-250/12 kirjaliku ja suulise menetluse huvides ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimuse analüüs

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artiklitest 73 ja 78 lähtudes on juhul, kui pooled on kauba hinnas kokku leppinud käibemaksu sootuks mainimata ja kui kauba tarnijaks on isik, kes on kohustatud tasuma maksustatavalt tehingult käibemaksu, tuleb kokkulepitud hinnaks pidada hinda, mis juba sisaldab käibemaksu, või hinda ilma

käibemaksuta, mida tuleb selle võrra suurendada.

28 Euroopa Kohtule saadetud toimikust nähtub, et kinnisasjade tarnijad, kes on põhikohtuasjades kaebuse esitanud, on kohustatud tasuma käibemaksu maksustatavatelt tehingutelt, mille nad on teostanud. Toimikust nähtub ühtlasi, et põhikohtuasjades arutusel olevate lepingute pooled ei ole käibemaksu kohta midagi ette näinud siis, kui nad müügi esemeks olevate kinnisasjade hinna kindlaks määrasid. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole seevastu esitanud mingit teavet küsimuses, kas tarnijatel on või puudub siseriikliku õiguse alusel võimalus nõuda ostjatelt lisaks kokkulepitud hinnale tagasi käibemaks, mida maksuhaldur nõuab.

29 C. H. Tulic ja C. I. Plavo in ning Euroopa Komisjon leiavad sisuliselt, et käibemaks on oma olemuselt tarbimismaks, mille peab tasuma lõpptarbija ja mis ei saa seega koormata tarnijat. Käibemaks peab seega olema hinna koostisosa, mitte hinnale lisanduv summa.

30 Rumeenia valitsus leiab sisuliselt, et kuna tarnijale makstav võõrandamise tasu on subjektiivne väärtus, tuleb selle määramisel viidata poolte tahtele ja asuda seisukohale, et see tasu koosneb summast, mille tarnija kavatses saada ja mille ostja oli valmis maksma. Selleks summaks on antud juhul lepingus kindlaks määratud hind, millest ei ole käibemaksu maha arvatud.

31 Nimetatud valitsus lisab, et kui tuleks asuda seisukohale, et võõrandamise tasu koosneb tarnitud kauba hinnast, millest on maha arvatud käibemaks, saaks tarnija oma konkurentidega võrreldes eelise, mis oleks vastuolus neutraalse käibemaksu neutraalsuse põhimõttega ja soodustaks selliseid rikkumisi, nagu tarnijad põhikohtuasjades on toime pannud.

32 Selles osas olgu meenutatud, et tulenevalt käibemaksudirektiivi artikli 1 lõikest 2 ja artiklist 73 on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline nende hinnaga, ning et maksustatavaks väärtuseks on kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab. Selle direktiivi artiklis 78 on loetletud teatud kulud, mis arvatakse maksustatava väärtuse hulka. Direktiivi artikli 78 punkti a kohaselt ei arvata selle väärtuse hulka käibemaksu.

33 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 kehtestatud üldeeskirja kohaselt on tasu eest kauba tarnimise või teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks tasu, mille maksukohustuslane selle eest tegelikult saab. See tasu on subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud väärtus (vt eelkõige 5. veebruari 1981. aasta otsus kohtuasjas 154/80: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, EKL 1981, lk 445, punkt 13, ja 26. aprilli 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-621/10 ja C-129/11: Balkan and Sea Properties ja Provadinvest, punkt 43).

34 Seda eeskirja tuleb kohaldada kooskõlas nimetatud direktiivi aluspõhimõttega, mis seisneb selles, et käibemaksusüsteemi eesmärk on maksustada üksnes lõpptarbijat (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs, punkt 19, ja 9. detsembri 2011. aasta määrus kohtuasjas C-69/11: Connoisseur Belgium, punkt 21).

35 Kui aga müügileping on sõlmitud käibemaksu mainimata, siis juhul, kui tarnija ei saa siseriikliku õiguse kohaselt ostjalt tagasi käibemaksu, mida maksuhaldur hiljem nõuab, tekitaks see, kui koguhind, millest ei ole käibemaksu maha arvatud, võetakse arvesse väärtusena, mille suhtes käibemaksu kohaldatakse, tagajärje, kus käibemaks koormaks tarnijat, ning rikuks seega põhimõtet, mille kohaselt käibemaks on tarbimismaks, mida peab tasuma lõpptarbija.

36 Kui see nii arvesse võtta, rikutaks ühtlasi nõuet, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna

koguda suuremat summat, kui on saanud maksukohustuslane (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Elida Gibbs, punkt 24; 3. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-330/95: Goldsmiths, EKL 1997, lk I-3801, punkt 15, ning eespool viidatud kohtuotsus Balkan and Sea Properties ja Provadinvest, punkt 44).

37 Teisiti oleks see aga juhul, kui tarnijal oleks siseriikliku õiguse alusel võimalus lisada sätestatud hinnale tehingule kohaldatavale käibemaksule vastav täiendav summa ja nõuda see kauba ostjalt tagasi.

38 Lisaks on oluline rõhutada, et üks käibemaksu põhiomadusi on asjaolu, et maks on täpselt võrdeline asjaomaste kaupade ja teenuste hinnaga. See tähendab, et kõik tarnijad osalevad käibemaksu tasumises müüdud kauba eest saadud kogusumma suhtes samas proportsioonis.

39 Käesolevas asjas on liikmesriigi kohtu ülesanne kontrollida, kas Rumeenia õigus jätab tarnijatele võimaluse saada ostjatelt tagasi käibemaks, mida maksuhaldur hiljem nõuab.

40 Kui kontrollimise tulemusena peaks selguma, et tagasinõudmine ei ole võimalik, siis tuleks järeldada, et selline regulatsioon, nagu sisaldub tõlgendusotsuses nr 2/2011, on käibemaksudirektiiviga vastuolus.

41 Seoses Rumeenia valitsuse väitega, et selline regulatsioon, nagu on arutelul põhikohtuasjas, heidutab rikkumisi toime panemast, tuleb märkida, et iga liikmesriik on pädev võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada käibemaksu kogumine täies ulatuses ja võidelda maksupettuste vastu, ning ta on kohustatud neid meetmeid võtma (vt selle kohta 26. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-617/10: Åkerberg Fransson, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Meetmed ei või aga minna kaugemale sellest, mis on vajalik taotletava eesmärgi saavutamiseks (12. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-284/11: EMS-Bulgaria Transport, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika). Põhikohtuasjas arutelul oleva regulatsiooni puhul oleks tegemist just sellise juhtumiga, kui peaks selguma, et see viis olukorrani, kus käibemaks koormab tarnijat ega ole seega sisse nõutud viisil, mis oleks kooskõlas käibemaksusüsteemi aluspõhimõttega, mida on meelde tuletatud käesoleva kohtuotsuse punktis 34.

43 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele seega vastata, et käibemaksudirektiivi, täpsemalt selle artikleid 73 ja 78 tuleb tõlgendada nii, et kui pooled on kauba hinnas kokku leppinud käibemaksu sootuks mainimata ja kui kauba tarnijaks on isik, kes on kohustatud tasuma maksustatavalt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu, tuleb juhul, kui tarnijal ei ole võimalust ostjalt tagasi saada käibemaksu, mida maksuhaldur nõuab, pidada kokkulepitud hinnaks hinda, mis juba sisaldab käibemaksu.

Kohtukulud

44 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, täpsemalt selle artikleid 73 ja 78 tuleb tõlgendada nii, et kui pooled on kauba hinnas kokku leppinud käibemaksu sootuks mainimata ja kui kauba tarnijaks on isik, kes on kohustatud tasuma maksustatavalt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu, tuleb juhul, kui tarnijal ei ole võimalust ostjalt tagasi saada käibemaksu, mida maksuhaldur nõuab, pidada kokkulepitud hinnaks hinda, mis juba sisaldab käibemaksu.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.